

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

8. září 2022 (*)

„Řízení o předběžné otázce – Da? z předané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 2 odst. 1, čl. 9 odst. 1, článek 167 a čl. 168 písm. a) – Odpověď dan? zaplacené na vstupu – Pojem ‚osoba povinná k dani‘ – Holdingová společnost – Výdaje spojené s nepenžitým příspěvkem společnosti dceřiným společenstvem – Neexistence podílu výdaj? na režijních nákladech – Činnosti dceřiných společností, z nichž většina je osvobozená od dan?“

Ve věci C-98/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) ze dne 23. září 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 15. února 2021, v řízení

Finanzamt R

proti

W GmbH,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení J. Passer, předseda senátu, A. Prechal (zpravodajka), předsedkyně druhého senátu, a N. Wahl, soudce,

generální advokát: G. Pitruzzella,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za W GmbH M. Dietrichem a N. Pennerem, Rechtsanwälte,
- za německou vládu J. Möllem a P.-L. Krügerem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi R. Pethkem a V. Uhrem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 3. března 2022,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 167 a čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Finanzamt R (finanční úřad R, Německo) a společností W GmbH ve věci odmítnutí přiznat společnosti W GmbH odpout daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu, související s plněními, která této společnosti umožnila poskytovat jakožto příspěvek společnosti služby svým dceřiným společnostem, které samy poskytují plnění, z nichž většina je osvobozená od DPH.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 2 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Podmínkem DPH jsou tato plnění:

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

4 Článek 9 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

5 Článek 167 uvedené směrnice zní:

„Nárok na odpout daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpoutatelné daně.“

6 Článek 168 též směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné [k] dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpout od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

Německé právo

7 Ustanovení § 2 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) ze dne 21. února 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „UStG“), zní následovně:

„(1) Podnikatelem je ten, kdo samostatně vykonává ekonomickou nebo profesní činnost. Podnik zahrnuje veškerou obchodní či profesní činnost podnikatele. Obchodní či profesní činností se rozumí veškerá pravidelná činnost vykonávaná za účelem získávání příjmu, a to i v případě, že je vykonávána bez úmyslu dosažení zisku, a v případě skupiny osob i když tato skupina vykonává činnost pouze ve vztahu ke svým členům.

(2) Ekonomickou či profesní činnost není vykonávána samostatně

1. pokud jsou fyzické osoby jednotlivě nebo společně zaplaveny do podniku tak, že jsou povinny řídit se pokyny podnikatele,

2. pokud je právnická osoba s ohledem na všechny skutečné vztahy finanční, hospodářsky a organizačně zaplavena do podniku ovládajícího subjektu (dávová jednotka). Účinky dávové jednotky se omezují na interní plnění mezi pobočkami podniku usazenými v tuzemsku. Tyto pobočky se považují za jediný podnik. [...]“

8 Ustanovení § 15 UStG, nadepsané „Odpočet daně zaplacené na vstupu“, v odstavci 1 upřesňuje:

„Podnikatel může odečíst tyto částky daně zaplacené na vstupu:

1. daň splatnou ze zákona za dodání zboží a jiná plnění, která byla poskytnuta jiným podnikatelem ve prospěch jeho podniku. [...]“

9 Ustanovení § 42 Abgabenordnung (dávový řád) stanoví:

„(1) Zneužíváním právních konstrukcí nelze obcházet dávový zákon. Pokud jsou splněny podmínky stanovené dávovým ustanovením o boji proti vyhýbání se dávovým povinnostem, určují se právní důsledky podle uvedeného ustanovení. V ostatních případech, kdy je zjištěno zneužití ve smyslu odstavce 2, je daň splatná za stejných podmínek, za jakých je splatná v režimu právní konstrukce vhodné pro dané hospodářské transakce.

(2) Ke zneužívání dojde, když je vybrána nevhodná právní konstrukce, která přiznává osobě povinné k dani nebo těmto osobám dávovou výhodu, kterou zákon nestanoví ve vztahu k důsledkům vhodné právní konstrukce. Toto pravidlo se nepoužije, jestliže osoba povinná k dani prokáže jiné než dávové důvody, které s ohledem na situaci posuzovanou jako celek odůvodňují volbu této konstrukce.“

Věc v původním řízení a předběžné otázky

10 Činností společnosti W je nákup, správa a prodej nemovitostí, jakož i projektování, renovace a realizace stavebních projektů.

11 V průběhu roku 2013 vlastnila společnost W podíly ve společnostech X GmbH & Co KG a Y GmbH & Co KG, jejichž činností je výstavba nemovitostí a prodej bytů, a to převážně v režimu osvobození od DPH.

12 Konkrétně společnost W měla v průběhu dotčeného roku 94% podíl ve společnosti X, přičemž zbývajících 6 % měla společnost Z KG.

13 Dodatkem ke společenské smlouvě společnosti X ze dne 31. ledna 2013 se společnosti Z a W dohodly, že poskytnou společnosti X příspěvek spolníka. Tento příspěvek spoíval pro společnost Z v zaplacení částky 600 000 eur a pro společnost W v poskytování služeb, v poměru odpovídajícím jejímu podílu, a to nejméně ve výši 9,4 milionu eur, a zdarma, a to architektonických služeb, služeb výpočtu týkajících se statiky, plánování tepelné a zvukové izolace, dodávek energií, jakož i připojení k sítím, služby generálního dodavatele, zařízení a marketingové služby pro dvě nemovitosti, které mají být vystavěny společností X. Společnost W uskutečnila poskytování služeb z části pomocí vlastních zaměstnanců nebo vlastního materiálu a z části pořízením zboží a služeb od jiných podniků.

14 Na základě jiné smlouvy z téhož dne uzavřené mezi společnostmi W a X bylo ujednáno, že společnost W poskytne společnosti X za úplatu služby v oblasti úřetnictví a vedení podniku související s výstavbou obou nemovitostí uvedených v předchozím bodě. Tyto služby zahrnovaly přijímání a propouštění zaměstnanců, nákup materiálu, sestavování ročních úřetních závěrek a vyhotovení daňových přiznání a jejich podávání finanční správě. Z poskytování těchto služeb byly vyloučeny služby, které společnost W musela poskytovat jako příspěvek spolníka.

15 Mimoto v průběhu roku 2013 měla společnost W 89,64% podíl na společnosti Y, přičemž zbývajícím podíl měla společnost P I GmbH.

16 Dodatkem ke společenské smlouvě společnosti Y uzavřeným dne 10. dubna 2013 bylo ujednáno, že společnosti P I a W poskytnou společnosti Y příspěvek spolníka. Příspěvek společnosti P I spoíval v zaplacení částky 3,5 milionu eur a příspěvek společnosti W spoíval v poskytování služeb v souvislosti s výstavbou těchto nemovitostí, které jsou totožné povahy, jako jsou služby poskytované společnosti X popsané v bodě 13 tohoto rozsudku, a to zdarma a v poměru odpovídajícím jejímu podílu, tedy ve výši nejméně 30,29 milionu eur. Společnost W poskytovala tyto služby z části pomocí vlastních zaměstnanců nebo materiálu a z části pořízením zboží a služeb od jiných podniků.

17 Na základě jiné smlouvy z téhož dne se společnosti W a Y dohodly, že v rámci projektu výstavby této těchto nemovitostí poskytne společnost W za úplatu společnosti Y služby v oblasti úřetnictví a vedení podniku obdobné službám poskytovaným společností X a popsáným v bodě 14 tohoto rozsudku.

18 Společnost W si ve svých daňových přiznáních k DPH za rok 2013 odečetla veškerou DPH zaplacenou na vstupu z titulu dotčených služeb. Německá finanční správa měla za to, že poplatky spolníka W ve prospěch společností X a Y musí být kvalifikovány jako nezdanitelné činnosti z důvodu, že nesloužily k vytváření příjmů ve smyslu právních předpisů o DPH, a tedy nejsou přiznatelné obchodní činnosti společnosti W. Částky DPH zaplacené na vstupu v souvislosti s těmito činnostmi podle ní tudíž nejsou odpočitatelné.

19 Vzhledem k tomu, že stížnost, kterou společnost W podala proti tomuto odepření odpočtu, byla zamítnuta, podala žalobu k Niedersächsisches Finanzgericht (finanční soud Spolkové země Dolní Sasko, Německo), který jí rozhodnutím ze dne 19. dubna 2018 vyhověl. Podle tohoto soudu poskytování služeb v oblasti úřetnictví a vedení podniku společností W společností X a Y zahrnovalo přímé nebo nepřímé zasahování do řízení těchto společností za úplatu. Vzhledem k tomuto zasahování do řízení prostřednictvím služeb v oblasti úřetnictví a vedení podniku spadá poskytování odlišných služeb odpovídající nepeněžitému příspěvku spolníka ve prospěch dceřiných společností do obchodní činnosti aktivní správy podílu. Tato analýza vyplývá z judikatury Soudního dvora, podle níž jsou včasná plnění, která sloužila ke shromažďování finančních prostředků, které byly vloženy do dceřiných společností jakožto poplatky spolníka, součástí obchodní činnosti holdingových společností. V důsledku toho měl uvedený soud za to, že

společnost W mohla odejít celou daň z obrátu, kterou byly zatíženy služby, které poskytla společností X a Y jako své platby společníka. Mimoto upřesnil, že nedošlo ke zneužití práva a existují jiné než daňové důvody, které odvodují strukturu zvolenou pro dotčenou transakci.

20 Finanční úřad R podal proti tomuto rozhodnutí opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo), na jehož podporu zejména tvrdí, že sporné služby, a sice služby spojené s platby společníka ve prospěch dceřiných společností, které musí být odlišeny od služeb v oblasti řízení podniku a účtnictví za úplaty, nejsou v případě neexistence úplaty předmětem smýšlených plnění. Mimoto tvrdil, že plnění uskutečňovaná společností W jsou výsledkem zneužití postupů stanovených právními předpisy pro odpočet DPH.

21 Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) v rámci předkládacího rozhodnutí uvádí, že mezi společností W na jedné straně a společnostmi X a Y na straně druhé neexistuje daňová jednotka ve smyslu § 2 odst. 2 UStG.

22 Mimoto má předkládající soud za to, že vzhledem k tomu, že společnost W poskytovala svým dceřiným společnostem za úplaty služby v oblasti účtnictví a řízení podniku a zasahovala tak do řízení svých dceřiných společností, mohla mít navzdory svému postavení holdingové společnosti v zásadě nárok na plný odpočet daně zaplacené za plnění poskytnutá na vstupu. V tomto ohledu připomíná, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že nárok na odpočet pro osobu povinnou k dani je přípustný také v případě, kdy neexistuje přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, která zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních nákladů této osoby a jsou jako takové prvky spoluúčastí cenu zboží, které dodává, nebo služeb, které poskytuje. Předkládající soud z toho vyvozuje, že výdaje vynaložené holdingovou společností, jež zasahuje do řízení dceřiné společnosti, na různé služby, které poskytl v rámci majetkové účasti v této dceřiné společnosti, jsou součástí režijních nákladů osoby povinné k dani a jsou jako takové prvky spoluúčastí cenu jejich služeb, takže v zásadě mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností holdingové společnosti.

23 Předkládající soud si nicméně klade otázku, zda není pro společnost W nemožné odejít DPH zaplacenou na vstupu, neboť nabyla plnění na vstupu za účelem jejich vložení do dceřiných společností, které uskutečňují plnění osvobozená od daně, takže tato plnění na vstupu mají přímou a bezprostřední souvislost s plněními na výstupu osvobozenými od daně.

24 Zaprvé si tak předkládající soud klade otázku, zda lze plnění na vstupu, která společnost W postoupila společnostem X a Y z titulu plateb společníka, lze považovat za plnění poskytnutá společností W pro její podnik a zda náklady s nimi související jsou součástí jejich režijních nákladů, tj. prvků spoluúčastí cenu jejich zdanitelných plnění na výstupu ve formě služeb v oblasti účtnictví a řízení jejich dceřiných společností. Tato otázka pramení z rozsudku ze dne 8. listopadu 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, bod 37 a následující), z něhož předkládající soud vyvozuje, že pro účely odpočtu DPH zaplacené holdingovou společností na vstupu je třeba, aby dotčené plnění mělo přímý výlučný důvod ve zdanitelné ekonomické činnosti této společnosti, nebo aby představovalo přímé, trvalé a nezbytné pokračování této činnosti. Vzhledem k neexistenci přímé a bezprostřední souvislosti mezi výdaji souvisejícími s plněními na vstupu a zdanitelnou ekonomickou činností holdingové společnosti nemohou být tyto výdaje součástí režijních nákladů společnosti W a nemohou být prvky spoluúčastí cenu dodaného zboží nebo služeb poskytovaných společností W. Předkládající soud poukazuje rovněž na rozsudky ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683), ze dne 3. července 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559), jakož i rozsudek ze dne 1. října 2020, Vos Aannemingen (C-405/19, EU:C:2020:785). Aťkoli se v ní, v nichž byly vydány tyto rozsudky,

netýkají holdingových společností, potvrzují, že aby byl odpot DPH zaplacené na vstupu možný, je nezbytná p?ímá souvislost mezi pln?ními na vstupu a zdanitelnými pln?ními doty?né společnosti. P?edkládající soud má p?itom v projednávaném p?ípad? za to, že pln?ní na vstupu by mohla být p?ijata nikoli pro podnik W a jeho zdanitelná pln?ní, ale pro zdanitelná pln?ní jeho dce?iných společností. Tato pln?ní by tudíž m?la p?ímou a bezprost?ední souvislost s ?innostmi t?chto dce?iných společností, které jsou z velké ?ásti od dan? osvobozeny.

25 Zadruhé pro p?ípad, že by bylo t?eba mít za to, že da? zaplacená za pln?ní na vstupu je p?esto odpotitelná, klade si p?edkládající soud otázku, zda zapojení mate?ské společnosti jako mezi?látku do po?ízení pln?ní ve prosp?ch dce?iné společnosti pro ú?ely odpotu dan? zaplacené na vstupu, na který v zásad? nemá nárok, nep?edstavuje zneužití práva. V tomto ohledu p?ipomíná, že na vnitrostátní úrovni je vylou?eno, aby mate?ská společnost získala svým zapojením na vstupu nárok na odpot dan? zaplacené na vstupu, na který by nem?la v p?ípad? p?ímého p?ijetí pln?ní nárok. Mechanismus v projednávaném p?ípad? je p?itom z hospodá?ského hlediska stejný jako mechanismus zapojení na vstupu, takže m?že p?edstavovat takové zneužití. Mimoto má za to, že pokud by taková úprava musela být považována za nezneužívající, existovalo by riziko, že se holdingové společnosti budou v masovém m?řítku zapojovat do všech po?izování pln?ní osobami povinnými k dani.

26 Za t?chto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finan?ní soud) rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Je t?eba za takových okolností, jako jsou okolnosti v?ci v p?vodním ?ízení, vykládat ?l. 168 písm. a) [sm?rnice o DPH,] ve spojení s ?lánkem 167 [této sm?rnice] v tom smyslu, že ?ídící holdingová společnost, která poskytuje zdanitelná pln?ní na výstupu dce?iným společností, má nárok na odpot dan? na vstupu za pln?ní, která obdržela od t?etích subjekt? a která vkládá do dce?iných společností vým?nou za podíl na celkovém zisku, a?koli služby na vstupu p?ímo a bezprost?edn? nesouvisejí s vlastními pln?ními holdingové společnosti, nýbrž s ?innostmi dce?iných společností, které jsou (z velké ?ásti) osvobozeny od dan?, obdržená pln?ní na vstupu se nepromítají do ceny zdanitelných pln?ní (poskytovaných dce?iným společností) a nepat?í mezi re?ijní náklady vlastní ekonomické ?innosti holdingové společnosti?

2) V p?ípad? kladné odpov?di na první otázku: Jedná se o zneužití práva ve smyslu judikatury Soudního dvora [...], pokud je ?ídící holding ‚zapojen‘ do po?izování pln?ní dce?inými společnostmi takovým zp?sobem, že sám odebírá pln?ní, u nichž by dce?iné společnosti v p?ípad?, že by tato pln?ní odebraly p?ímo, nem?ly nárok na odpot dan? odvedené na vstupu, vkládá je do dce?iných společností vým?nou za podíl na jejich zisku a následn? s odvoláním na své postavení ?ídící holdingové společnosti uplat?uje nárok na plný odpot dan? zaplacené z t?chto pln?ní na vstupu, nebo m?že být toto zapojení od?vodn?no jinými než da?ovými d?vody, a?koli plný odpot dan? zaplacené za pln?ní na vstupu je v zásad? v rozporu se strukturou systému a vedl by ke konkuren?nímu zvyhodn?ní holdingových společností oproti společnostem s jednostup?ovým ?ízením?“

K návrhu na znovutev?ení ústní ?ásti ?ízení

27 Po p?ednesení stanoviska generálního advokáta požádala společnost W podáním došlým soudní kancelá?i Soudního dvora dne 12. dubna 2022 o zahájení ústní ?ásti ?ízení podle ?lánku 83 jednacího řádu Soudního dvora. Vzhledem k tomu, že ústní ?ást ?ízení byla po p?ednesení stanoviska generálního advokáta ukon?ena, musí být tento návrh chápán tak, že sm?uje ke znovutev?ení této ?ásti ?ízení podle tohoto ?lánku.

28 Na podporu tohoto návrhu společnost W v podstat? tvrdí, že generální advokát ve svém stanovisku, zejména v bodech 39 až 43 a 55 až 62, opomn?l zaujmout postoj k n? kterým

skutečností zasluhujícím diskusi s ústníky řízení, nebo zaujal postoj k některým skutečnostem, aniž byly tyto skutečnosti s ústníky řízení prodiskutovány. Tato opomenutí a zaujaté postoje podle ní odvodují konání jednání.

29 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle čl. 252 druhého pododstavce SFEU generální advokát předkládá veřejně, zcela nestranně a nezávisle odvodná stanoviska ve věcech, které podle statutu Soudního dvora Evropské unie vyžadují jeho účast. Soudní dvůr není tímto stanoviskem ani důvody, na základě kterých k němu generální advokát dospěl, vázán (rozsudek ze dne 22. listopadu 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, bod 25 a citovaná judikatura).

30 Je rovněž třeba připomenout, že statut Soudního dvora Evropské unie ani jeho jednací řád nedávají zúčastněným možnost podat vyjádření v reakci na stanovisko přednesené generálním advokátem (rozsudek ze dne 25. října 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, bod 23 a citovaná judikatura). Nesouhlas zúčastněného se stanoviskem generálního advokáta tedy nemůže sám o sobě představovat důvod ke znovuotevření ústní části řízení, a to bez ohledu na otázky, kterými se generální advokát ve stanovisku zabýval (rozsudky ze dne 25. října 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, bod 24, a ze dne 29. listopadu 2017, King, C-214/16, EU:C:2017:914, bod 27 a citovaná judikatura).

31 Společnost W se svými argumenty snaží odpovídat na stanovisko generálního advokáta tím, že zpochybňuje jeho posouzení týkající se první předběžné otázky.

32 Je sice pravda, že podle článku 83 jednacího řádu může Soudní dvůr kdykoli po vyslechnutí generálního advokáta nařídít znovuotevření ústní části řízení, zejména má-li za to, že věc není dostatečně objasněna, nebo předložil-li některý z účastníků řízení po ukončení této části řízení novou skutečnost, která může mít rozhodující vliv na rozhodnutí Soudního dvora, anebo má-li být věc rozhodnuta na základě argumentu, který nebyl mezi účastníky řízení nebo zúčastněnými uvedenými v článku 23 statutu Soudního dvora Evropské unie projednán.

33 Nicméně všechna opomenutí a postoje napadené společností W se týkají skutečností, kterými se společnost W a ostatní účastníci řízení mohli zabývat v průběhu písemné části řízení. Ve stanovisku generálního advokáta nebyla uvedena žádná doopravdy nová skutečnost.

34 V projednávané věci má Soudní dvůr po vyslechnutí generálního advokáta za to, že disponuje všemi poznatky nezbytnými pro zodpovězení otázek položených předkládajícím soudem.

35 Z toho vyplývá, že není tedy důvodné nařídít znovuotevření ústní části řízení.

K předběžným otázkám

K první otázce

36 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 168 písm. a) směrnice o DPH, ve spojení s článkem 167 této směrnice, musí být vykládán v tom smyslu, že holdingová společnost, která uskutečňuje zdanitelná plnění na výstupu ve prospěch dceřiných společností, má právo na odpočet daně na vstupu zatěžující plnění, která nabyla od třetích osob, a která vkládá do dceřiných společností výměnou za podíl na celkovém zisku, pokud zaprvé plnění na vstupu souvisejí nikoliv přímo a bezprostředně s vlastními plněními holdingové společnosti, ale s činnostmi dceřiných společností, které jsou z velké části osvobozeny od daně, zadruhé se tato plnění nepromítají do ceny zdanitelných plnění uskutečněných ve prospěch dceřiných společností a zatřetí uvedená plnění nejsou součástí režijních nákladů vlastní ekonomické činnosti holdingové

společnosti.

37 Za účelem odpovědi na tuto otázku je třeba rovněž připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje nárok na odpočet DPH upravený v článku 167 a násled. směrnice o DPH základní zásadu společného systému DPH a nemůže být v zásadě omezena. Tento nárok se váže přímo ke všem daním, které zatížily plnění uskutečňovaná na vstupu (rozsudek ze dne 5. července 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, bod 24 a citovaná judikatura).

38 Cílem režimu odpočtu je zcela zbavit podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH tudíž zaručuje, že všechny ekonomické činnosti jsou bez ohledu na cíle nebo výsledky z těchto činností vyplývajících, podléhají-li uvedené činnosti v zásadě samy DPH, zdaněny neutrálním způsobem (rozsudek ze dne 5. července 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, bod 25 a citovaná judikatura).

39 Z článku 168 písm. a) směrnice o DPH nicméně vyplývá, že aby bylo možné uplatnit nárok na odpočet daní, musí být splněny dvě podmínky. Zaprvé dotčená osoba musí být „osobou povinnou k dani“ ve smyslu této směrnice. Zadruhé musí být zboží nebo služby uplatňované k odvozní tohoto nároku použity na výstupu osobou povinnou k dani pro účely jejích zdanitelných plnění a na vstupu musí být toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. července 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, bod 23 a citovaná judikatura).

40 Pokud jde o první podmínku, z článku 9 směrnice o DPH vyplývá, že se osobou povinnou k dani rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Tento článek 9 mimoto upřesňuje, že pojem „ekonomická činnost“ zahrnuje veškerou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání z něj pravidelného příjmu.

41 Podle ustálené judikatury pouhé nabytí a pouhé vlastnictví obchodních podílů nejsou totiž samy o sobě ekonomickou činností ve smyslu směrnice o DPH zakládající postavení osoby povinné k dani, jelikož pouhé převzetí finanční úasti v jiných podnicích není využíváním majetku za účelem získávání pravidelného příjmu. Vybírání případných dividend z takového podílu nebo kapitálového zisku z jeho prodeje vyplývá totiž z pouhého vlastnictví majetku. Holdingová společnost, jejímž jediným cílem je nabytí podílů v jiných společnostech, nemá tedy postavení osoby povinné k dani ve smyslu článku 9 směrnice o DPH, a tudíž ani nárok na odpočet (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 17. října 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 16, a ze dne 8. listopadu 2018, *C&D Foods Acquisition*, C-502/17, EU:C:2018:888, bod 30).

42 Jinak je tomu v případě smíšených holdingových společností, v nichž je úast spojena s přímým nebo nepřímým zasahováním do řízení společnosti, v níž došlo k převzetí kapitálové úasti. Podle ustálené judikatury je totiž takové zasahování holdingové společnosti do řízení společnosti, v níž došlo k převzetí kapitálové úasti, ekonomickou činností ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH, jestliže implikuje provádění plnění podléhajících DPH podle článku 2 této směrnice. Soudní dvůr v tomto ohledu upřesnil, že pojem „podílení se holdingové společnosti na řízení její dceřiné společnosti“ musí být chápán tak, že pokrývá všechna plnění tvořící ekonomickou činnost ve smyslu směrnice o DPH, která holding poskytuje ve prospěch své dceřiné společnosti, mezi něž patří, nikoliv výlučně, poskytování administrativních, finančních, obchodních a technických služeb (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. července 2015, *Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt*, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, body 20 a 21 a

citovaná judikatura, a rozsudek ze dne 5. července 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, body 31 a 32). V případě plnění za úplatu podléhající DPH, která jsou součástí tohoto zasahování do řízení, je tedy smíšená holdingová společnost osobou povinnou k dani, která má nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu, avšak pouze v poměrné části (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, bod 32 a citovaná judikatura).

43 V projednávané věci ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že se činnost společnosti W neomezovala na nabytí a držení obchodních podílů na společnostech X a Y, ale že svým dvěma dceřiným společnostem poskytovala za úplatu služby v oblasti účetnictví a řízení podniku, které představují ekonomickou činnost ve smyslu směrnice o DPH. Společnost W musí být tudíž považována za osobu povinnou k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH a splňuje první z obou podmínek, reprodukovaných v bodě 39 tohoto rozsudku, pro vznik nároku na odpočet.

44 Pokud jde o druhou z těchto podmínek, že znění článku 168 směrnice o DPH vyplývá, že nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu vyžaduje použití zboží a služeb pořízených osobou povinnou k dani pro účely jejích zdanitelných plnění.

45 Soudní dvůr v tomto ohledu upřesnil, že k tomu, aby byl osobě povinné k dani přiznán nárok na odpočet DPH na vstupu, je v zásadě nezbytná existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet. Nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu předpokládá, že výdaje vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvku spoluúčastí ceny plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, bod 41 a citovaná judikatura).

46 Nicméně nárok na odpočet daně je přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí reálných nákladů posledně uvedené osoby a jsou jako takové prvky spoluúčastí ceny zboží, které dodává, nebo služeb, které poskytuje. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, bod 42 a citovaná judikatura).

47 V prvním i druhém případě je nezbytné, aby náklady na pořízení zboží nebo služeb na vstupu byly zahrnuty do ceny konkrétních plnění na výstupu nebo ceny zboží či služeb dodaných osobou povinnou k dani v rámci jejích ekonomických činností (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. července 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, bod 27 a citovaná judikatura).

48 Pokud naproti tomu mají zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani souvislost s plněními osvobozenými od daně nebo nespádají-li do rozsahu působnosti DPH, nemůže dojít ani k vybrání daně na výstupu ani k odpočtu daně zaplacené na vstupu (rozsudek ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 29 a citovaná judikatura).

49 Soudní dvůr mimoto upřesnil, že existence souvislosti mezi plněními musí být posouzena s ohledem na jejich objektivní obsah. Konkrétně je nutné zohlednit všechny okolnosti, za kterých probíhala dotčená plnění, a přihlídnout pouze k plněním, která objektivně souvisí se zdanitelnou činností osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 28 a citovaná judikatura). V tomto smyslu bylo rozhodnuto, že je třeba zohlednit skutečné použití zboží a služeb pořízených osobou povinnou k dani (v tomto

smyslu viz rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, bod 66) a výlučný důvod dotyčného plnění, přičemž na tento důvod musí být nahlíženo tak, že tvoří kritérium pro určení objektivního obsahu (rozsudek ze dne 8. listopadu 2018, C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, bod 37 a citovaná judikatura).

50 V projednávané věci ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že společnost W pořídila služby týkající se statiky, plánování tepelné a zvukové izolace, dodávek energií, jakož i připojení k sítím, služby generálního dodavatele, zařízení a marketingové služby, aby splnila své povinnosti týkající se příplatků společnosti svým dceřiným společenstvem.

51 Aby mohla společnost W odejíst DPH zaplacenou na vstupu za tyto pořízené služby, je v souladu s judikaturou reprodukovanou v bodech 45 a 46 tohoto rozsudku na předkládajícím soudu, aby buď ověřil, zda uvedené služby mají přímou a bezprostřední souvislost s plněními této společnosti na výstupu, která zakládají nárok na odpočet, nebo zda jsou součástí režijních nákladů této společnosti, takže představují prvky spoluúčastící cenu zboží, které dodává nebo služeb, které poskytuje.

52 Pokud jde o existenci přímé a bezprostřední souvislosti s plněními společnosti W na výstupu, je třeba poznamenat, že služby pořízené na vstupu, uvedené v bodě 50 tohoto rozsudku, nejsou využívány společností W k tomu, aby mohla nabízet své služby na výstupu, a sice služby v oblasti účetnictví a řízení podniku zahrnující přijímání a propouštění zaměstnanců, nákup materiálu, sestavování ročních účetních závěrek, jakož i vypracování daňových přiznání a jejich předání finanční správě. Z toho vyplývá, že výdaje vynaložené společností W na pořízení služeb na vstupu nemohou být považovány za součást prvků spoluúčastící cenu jejich služeb zdanitelných na výstupu, které zakládají nárok na odpočet.

53 Pokud jde o otázku, zda jsou služby pořízené společností W na vstupu, uvedené v bodě 50 tohoto rozsudku, součástí režijních nákladů společnosti W, takže představují prvky spoluúčastící cenu zboží nebo služeb, které poskytuje, a mají tedy přímou a bezprostřední souvislost s její celkovou ekonomickou činností, je třeba poznamenat, že tyto služby jsou předmětem příplatků společnosti W jakožto společnostika jejích dceřiných společností X a Y. Jak rovněž uvedl generální advokát v bodě 58 svého stanoviska, nejedná se tudíž o výdaje, které jsou nezbytné pro společnost W k nabytí podílu, ale výdaje, které jsou samy o sobě předmětem příplatku společnostika, tedy společnosti W, jejím dceřiným společenstvem. Takový příplatek holdingové společnosti ve prospěch jejích dceřiných společností, ať už nepenžitý či nepenžitý, spadá pod držení obchodních podílů, které, jak je uvedeno v bodě 41 tohoto rozsudku, nepředstavuje ekonomickou činnost ve smyslu směrnice o DPH, a nezakládá tedy nárok na odpočet. Výlučným důvodem sporného plnění je příplatek společnostika ze strany společnosti W.

54 Mimoto, je-li zohledněno skutečné využívání služeb, které společnost W pořídila, je třeba připomenout, že společnost W tvrdila, že tyto služby představují nepenžitý příplatek společnostika a že za tímto účelem je musí bezplatně postoupit svým dceřiným společenstvem, aby je využily pro svá plnění. Skutečnost, že tyto služby jsou určeny k využití dceřinými společnostmi společnosti W, zakládá přímou souvislost s plněními těchto dceřiných společností a potvrzuje neexistenci přímé a bezprostřední souvislosti s ekonomickou činností společnosti W. Konstatování, že uvedené služby přímo souvisejí s činnostmi dceřiných společností, není zpochybněno skutečností, že byly postoupeny společnosti W jejím dceřiným společenstvem, jelikož je nutné zohlednit skutečné využití služeb samotných.

55 Jak bylo uvedeno v bodě 38 tohoto rozsudku, cílem systému odpočtu je pouze zcela zbavit podnikatele zátlže DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci jeho ekonomických činností. Soudní dvůr tak rozhodl, že výdaje, které nesouvisí se zdanitelnými plněními uskutečňovanými osobou povinnou k dani, nýbrž souvisí s takovými plněními uskutečňovanými

těto osobou, nemohou zakládat nárok na odpot pro tuto osobu povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. října 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, bod 38). Skutečnost, že poslední uvedené posouzení bylo provedeno v kontextu věci, která se netýkala holdingové společnosti, je na rozdíl od toho, co tvrdí společnost W, irelevantní, jelikož odpovídá pravidlu obecně použitelnému na nárok na odpot. Vzhledem k tomu, že skutečné využití služeb pořízených společností W svědčí o tom, že přímo souvisejí s plněními jejich dceřiných společností, brání tato souvislost tomu, aby byl společnost W přiznán nárok na odpot daný za tyto služby.

56 Objektivní obsah plnění tedy ukazuje, že neexistuje přímá a bezprostřední souvislost mezi náklady na služby pořízené společností W a její ekonomickou činností. Tyto náklady nejsou jakožto režijní náklady součástí prvku spoluúčastí ceny služeb společnosti W v oblasti vedení podniku a účetnictví.

57 Tento závěr nemůže být zpochybněn okolností uváděnou společností W, podle které pouze díky příspěvkům společnosti mohou její dceřiné společnosti zachovat vlastní činnosti, a tedy potěbu jejich služeb v oblasti účetnictví a vedení podniku. Za předpokladu, že by tomu tak bylo, tyto okolnosti nedokládají přímou a bezprostřední souvislost mezi službami, které jsou předmětem těchto příspěvků, a ekonomickou činností společnosti W. Cílem pořízení služeb na vstupu bylo umožnit příspěvek společnosti, jenž nelze považovat za plnění, které má výlučnou a přímou příčinu v ekonomické činnosti společnosti W, a sice poskytování služeb jejím dceřiným společností v oblasti účetnictví a řízení podniku, které podléhají DPH.

58 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovět tak, že čl. 168 písm. a) směrnice o DPH, ve spojení s článkem 167 této směrnice, musí být vykládán v tom smyslu, že holdingová společnost, která uskutečňuje plnění zdanitelná na výstupu ve prospěch dceřiných společností, nemá nárok na odpot daný na vstupu zatěžující plnění, jež pořizuje od těchto osob a která vkládá do dceřiných společností výměnou za podíl na celkovém zisku, pokud zaprvé plnění na vstupu nesouvisejí přímo a bezprostředně s vlastními plněními holdingové společnosti, ale s činnostmi dceřiných společností, které jsou z velké části osvobozeny od daně, zadruhé se tato plnění nepromítají do ceny zdanitelných plnění uskutečňovaných ve prospěch dceřiných společností a zatřetí uvedená plnění nejsou součástí režijních nákladů vlastní ekonomické činnosti holdingové společnosti.

K druhé otázce

59 Vzhledem k odpovědi na první otázku již není namístě odpovídat na druhou otázku.

K nákladům řízení

60 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

Článek 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve spojení s článkem 167 této směrnice,

musí být vykládán v tom smyslu, že

holdingová společnost, která uskutečňuje plnění zdanitelná na výstupu ve prospěch dceřiných společností, nemá nárok na odpot daný na vstupu zatěžující plnění, jež pořizuje od těchto osob a která vkládá do dceřiných společností výměnou za podíl na

celkovém zisku, pokud zaprvé plnění na vstupu nesouvisejí přímo a bezprostředně s vlastními plněními holdingové společnosti, ale s činnostmi dceřiných společností, které jsou z velké části osvobozeny od daně, zadruhé se tato plnění nepromítají do ceny zdanitelných plnění uskutečněných ve prospěch dceřiných společností a zatímco uvedená plnění nejsou součástí režijních nákladů vlastní ekonomické činnosti holdingové společnosti.

Podpisy

*— Jednací jazyk: němčina.